

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Cour administrative d'appel de Paris
2e chambre
20 décembre 2019

N° 19PA01156

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Mme C D a demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012 et 2013.

Par un jugement n° 1718256/2-3 du 31 janvier 2019, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 27 mars 2019, Mme D, représentée par Me A E, demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement n° 1718256/2-3 du 31 janvier 2019 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la décharge sollicitée devant le tribunal ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

— la procédure d'imposition a méconnu les dispositions de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales ;

— elle a méconnu les dispositions de l'article L. 57 du même livre, s'agissant de la rectification opérée à raison de salaires perçus en Norvège ;

— c'est à tort que le service a retenu le montant brut des redevances perçues au titre du droit à l'image et a écarté la déductibilité de certaines charges ;

— c'est à tort que le service a appliqué une majoration de 40 %, cumulée à la majoration d'assiette de 1,25 prévue par l'article 158 du code général des impôts, alors que les manquements qui lui sont reprochés ne lui sont pas vraiment imputables.

Par un mémoire distinct, enregistré le 13 novembre 2019, Mme D, représentée par Me E demande à la Cour de transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des dispositions du 1. de l'article 1728 du code général des impôts au regard des principes constitutionnels d'individualisation, de nécessité et de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Cette affaire a été dispensée d'instruction en application de l'article R. 611-8 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme B,
- et les conclusions de Mme Jimenez, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Mme D exerce la profession de mannequin. A l'issue d'une vérification de comptabilité et d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle ayant porté sur les années 2012 et 2013, elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de ces deux années. Après en avoir demandé en vain la décharge au Tribunal administratif de Paris, elle relève appel du jugement n° 1718256/2-3 du 31 janvier 2019 par lequel ce tribunal a rejeté sa demande.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

2. Aux termes de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. Une loi organique détermine les conditions d'application du présent article ».

3. Aux termes de l'article 23-1 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, modifiée par la loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution : « Devant les juridictions relevant du Conseil d'État le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est, à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé. Un tel moyen peut être soulevé pour la première fois en cause d'appel. Il ne peut être relevé d'office. ». Aux termes de l'article 23-2 de la même ordonnance

: " La juridiction statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'État ou à la Cour de cassation. Il est procédé à cette transmission si les conditions suivantes sont remplies : 1° La disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ; 2° Elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ; 3° La question n'est pas dépourvue de caractère sérieux. En tout état de cause, la juridiction doit, lorsqu'elle est saisie de moyens contestant la conformité d'une disposition législative, d'une part, aux droits et libertés garantis par la Constitution et, d'autre part, aux engagements internationaux de la France, se prononcer par priorité sur la transmission de la question de constitutionnalité au Conseil d'État ".

4. Il résulte des dispositions combinées des premiers alinéas des articles 23-1 et 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel que la cour administrative d'appel, saisie d'un moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, présenté dans un écrit distinct et motivé, statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'État et procède à cette transmission si est remplie la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question ne soit pas dépourvue de caractère sérieux.

5. Aux termes du 1 de l'article 1728 du code général des impôts: "1- Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :/ a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;/ b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai () ".

6. Mme D fait valoir que les dispositions de l'article 1728 du code général des impôts susénoncées méconnaissent les principes d'individualisation, de nécessité et de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en tant qu'elles s'appliquent sans qu'il soit besoin de démontrer le caractère intentionnel du comportement réprimé.

7. Les dispositions contestées de l'article 1728 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires au contribuable en cas de défaut de dépôt de déclarations comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, que ce manquement à une obligation déclarative soit ou non intentionnel. Cette sanction est calculée en proportion des droits éludés et son taux, d'un montant modéré fixé à 10% lorsque le contribuable a, consécutivement à une mise en demeure de régulariser sa situation, procédé à une déclaration dans le délai imparti de trente jours, est porté à 40% en cas d'absence de régularisation dans ce délai. Cette sanction vise à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État. Elle assure le bon fonctionnement du système fiscal, qui repose sur le respect par les contribuables de leurs obligations déclaratives, ainsi que sur la sincérité et l'exactitude des

déclarations souscrites par eux. Elle sanctionne, sous le contrôle du juge, qui exerce son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, les manquements commis par le contribuable et n'est pas applicable en cas de régularisation spontanée ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'administration. Ainsi, et alors même que la majoration en cause est susceptible de sanctionner des manquements non intentionnels, à supposer d'ailleurs que le défaut de souscription d'une déclaration dans le délai imparti par une mise en demeure puisse être considéré comme un manquement non intentionnel, la question prioritaire de constitutionnalité posée par Mme D relative à la méconnaissance par le 1 de l'article 1728 du code général des impôts des principes d'individualisation, de nécessité et de proportionnalité des peines est dépourvue de caractère sérieux. Il n'y a dès lors pas lieu de la transmettre au Conseil d'Etat.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

8. En premier lieu, aux termes de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales : « A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai () ».

9. Mme D fait valoir que, dans la proposition de rectifications du 30 septembre 2015, le vérificateur lui a fait connaître les conséquences financières des redressements alors envisagés, et que s'il a renouvelé cette information ultérieurement, par lettre du 18 février 2016, suite à l'abandon de certains redressements afférents à l'année 2012, il a omis de le faire concernant l'année 2013, alors que le montant des impositions mises en recouvrement diffère de celui indiqué pour cette année dans la proposition de rectification susmentionnée.

10. Il résulte toutefois de l'instruction que Mme D a été destinataire de deux propositions de rectification : l'une en date du 30 septembre 2015 faisant suite à la vérification de comptabilité de son activité relevant des bénéficiaires non commerciaux, et dans laquelle lui ont été communiquées les conséquences financières des redressements envisagés selon la procédure d'imposition d'office, concernant ces bénéficiaires, l'autre, du même jour, consécutive à l'examen de sa situation fiscale personnelle et dans laquelle lui ont été indiquées les conséquences financières en matière d'impôt sur le revenu, des redressements envisagés concernant l'ensemble de ses revenus catégoriels, incluant ceux relevant de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

11. La lettre du 18 février 2016, invoquée par la requérante dans ses écritures, fait suite aux observations formulées suite à la proposition de rectification du 30 novembre 2015 consécutive à l'examen de sa situation fiscale personnelle. Dans cette lettre l'administration fiscale y indique que des rehaussements de revenus d'origine indéterminée sont abandonnés au titre de l'année 2012 en totalité, soit 425 000 euros, et porte à la connaissance de Mme D

les nouvelles conséquences financières qui en résultent concernant l'année 2012, en précisant expressément que les conséquences sont inchangées pour l'année 2013.

12. Ainsi, Mme D n'est pas fondée à soutenir que l'administration aurait, en méconnaissance des dispositions rappelées ci-dessus, omis de l'informer des nouveaux montants de droits et pénalités, résultant des rectifications suite à l'abandon de certains rehaussements, dès lors que les impositions et pénalités mises en recouvrement correspondaient précisément, pour l'année 2012, à celles mentionnées dans le courrier du 18 février 2016, et pour l'année 2013 à celles indiquées dans la proposition de rectification récapitulative du 30 novembre 2015.

13. En second lieu, aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : " L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. () " .

14. Contrairement à ce que soutient Mme D, dans la proposition de rectification du 30 novembre 2015, le vérificateur expose de façon explicite concernant les revenus d'origine étrangère, objet d'une procédure de rectification contradictoire, l'objet et les motifs du redressement, en précisant notamment que les autorités norvégiennes ont, suite à une demande d'assistance administrative, dont elle a été informée, apporté une réponse selon laquelle elle avait perçu en 2012, en Norvège, des salaires pour un montant de 58 625 couronnes norvégiennes, soit 7 659 euros.

15. Ainsi, le moyen tiré de l'insuffisance de motivation, à cet égard, de la proposition de rectification doit être écarté comme non fondé.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

16. Mme D soutient que les impositions litigieuses ont été établies sur la base de bénéfices non commerciaux dont les montants sont exagérés.

17. D'une part, aux termes de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales : « Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition. ».

18. Il résulte de l'instruction que l'administration, après avoir remis en cause, pour les années 2012 et 2013, le bénéfice du régime dit des « micro BIC » selon lequel Mme D avait déclaré des revenus tirés de son activité de mannequin, en particulier de l'exploitation de son droit à l'image, a procédé à l'évaluation d'office, en application de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales, de ses bénéfices selon le régime réel d'imposition.

19. Par suite, il appartient en application des dispositions de l'article L. 193 rappelé ci-dessus, à Mme D de démontrer l'exagération des bénéfices pris en compte pour le calcul des impositions litigieuses.

20. D'autre part, aux termes du 1 de l'article 92 du code général des impôts : « Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre

catégorie de bénéfices ou de revenus » et aux termes du 1 de l'article 93 du même code : « Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession () ».

21. Il résulte de l'instruction que l'ensemble des droits à l'image de la requérante est géré par des agences qui perçoivent et assurent notamment le recouvrement du produit des droits, en donnent quittance et décharge aux parties versantes, assurent le contrôle de la bonne exécution des contrats de cession, et qui en contrepartie prélèvent une commission de 20% sur les montants encaissés.

22. Le vérificateur a donc estimé que les recettes perçues par Mme D au titre de l'exploitation de son droit à l'image correspondent aux sommes encaissées par les agences, avant prélèvement de ladite commission. Il a toutefois admis en déduction de ces recettes brutes, les dépenses afférentes aux commissions versées aux agences de mannequins, pour 24 086 euros en 2012 et 25 631 euros en 2013, bien qu'elles n'aient été ni comptabilisées et ni déclarées. Par ailleurs, il a également admis d'autres charges déductibles d'un montant de 6 579 euros en 2012 et 6 783 euros en 2013, pour lesquelles des justificatifs avaient été produits. En se bornant à faire valoir qu'hormis la contribution sociale généralisée, ces autres charges déductibles ne représentent respectivement que 1,03% et 0,83% du montant des recettes, sans produire le moindre justificatif afférent aux autres dépenses dont elle sollicite la prise en compte, Mme D ne démontre pas que les bases d'impositions retenues par l'administration concernant ses bénéfices non commerciaux seraient exagérées ou dépourvues de réalisme.

23. Par suite, elle n'est pas fondée à contester les impositions mises à sa charge sur le fondement de la loi fiscale. En conséquence, elle ne saurait, en tout état de cause, en dehors de la procédure des questions prioritaires de constitutionnalité, se prévaloir de la méconnaissance du principe à valeur constitutionnelle d'égalité devant les charges publiques.

24. Enfin, les mentions de l'instruction du 4 août 1976 relevées par Mme D dans sa requête ne constituent que des recommandations faites aux vérificateurs mais ne comportent aucune interprétation de la loi fiscale. En conséquence, et à supposer que la requérante ait entendu se prévaloir de la garantie prévue à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, elle n'est en tout état de cause pas fondée à le faire.

Sur les pénalités :

25. Il résulte de l'instruction que la majoration appliquée à Mme D est la majoration prévue par l'article 1728-1 du code général des impôts rappelé ci-dessus au point 5.

26. Si la requérante se prévaut de ce que la majoration prévue par les dispositions du 1. de l'article 1728 du code général des impôts serait contraire à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, l'administration ne démontrant pas l'existence d'un manquement intentionnel de sa part, une telle argumentation revient à contester la constitutionnalité des dispositions législatives en vigueur et ne peut être présentée que dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité. Or, l'argumentation développée dans ce cadre a été analysée aux points 1. à 7. du présent arrêt et la demande de transmission au Conseil d'Etat d'une question prioritaire de constitutionnalité écartée. Par ailleurs, Mme D ne peut utilement invoquer ni sa bonne foi, ni les réserves d'interprétations formulées par le Conseil constitutionnel à la suite de l'examen de questions prioritaires de constitutionnalité ne portant pas sur les dispositions susénoncées dont l'administration a fait application en ce qui

concerne les pénalités litigieuses. De même, elle ne peut utilement invoquer sa bonne foi pour contester la majoration de 1,25 appliquée sur le fondement de l'article 158 du code général des impôts, conformément aux dispositions de cet article qui n'impliquent aucune appréciation portée sur la bonne foi du contribuable.

27. De tout ce qui précède il résulte que Mme D n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande. Les conclusions de la requête tendant à l'annulation du jugement et à la décharge, en droits et pénalités, des impositions litigieuses doivent, par suite, être rejetées. Il en va de même, par voie de conséquence, de celles présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, l'Etat n'ayant pas, dans la présente instance, la qualité de partie perdante.

DECIDE :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de transmettre au Conseil d'Etat, à fin de saisine du Conseil constitutionnel, la question portant sur la conformité à la Constitution des dispositions figurant au 1- de l'article 1728 du code général des impôts.

Article 2 : La requête de Mme D est rejetée.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à Mme C D et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris.

Délibéré après l'audience du 11 décembre 2019 à laquelle siégeaient :

— Mme Brotons, président de chambre,

— Mme B, président assesseur,

— M. Magnard, premier conseiller

Lu en audience publique, le 20 décembre 2019.

Le rapporteur,

Le président,

Le greffier,

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.